

A TEVÉKENYSÉGIRÁNYÍTÁS ÉS A SZÁMVITEL KAPCSOLÓDÁSI PONTJAI

Az egyre gyorsabban változó környezet, a globalizálódás a vállalkozásokat is gyors reagálásra kényszeríti. Amelyik vállalkozás ennek nem tesz eleget, az lemarad a többiektől és ezt a hátrányt nem, vagy csak nagy nehézségek árán tudja behozni. Eddig soha nem tapasztalt információ áradat öntötte el a gazdaságot. A gyors reagálás képessége és a nagy mennyiségű információ fogadása feltételezi, hogy a vállalkozások megfelelő információs rendszerrel rendelkezzenek, amely a döntésekhez megfelelő alapot, háttérrel biztosít. A tanulmány a vállalkozások tevékenységét irányító, döntéshozó tevékenység és a számvitel – mint információt biztosító folyamat – kapcsolódási pontjainak áttekintésére és elemzésére vállalkozik.

A tevékenységirányítás a vállalkozások termelési folyamatának eredményességét érintő erőforrások hatékony felhasználása, a nyersanyag beszerzésétől kezdve egészen a késztermékeknek a fogyasztókhoz történő eljuttatásáig.

A tevékenységirányítás legfontosabb elemei:

- termelő üzemek, melyek kapacitásaikkal a vállalat termelési képességeit reprezentálják;
- raktárak, elosztó centrumok, melyek feladata a nyersanyagok, félkész- és késztermékek raktározása és áramoltatása;
- termékek sokasága, kezdve a nyersanyagokkal, anyagokkal, folytatva a számos félkész-termékkel és bezárva a késztermékekkel;
- a munkaerő állománya, mely éppúgy magában foglalja az egyszerű munkást, mint a vállalati igazgatót;
- az információs rendszer, melynek feladata a szükséges információk biztosítása.¹

A gazdaság bármely területén tevékenykedő vállalkozást vizsgálva azt tapasztalhatjuk, hogy valaki, valakik – egy személy, egy csoport vagy egy külön osztály – foglalkoznak az irányítással, működtetéssel.

Az irányítás alatt – kibernetikai megközelítésben – olyan tevékenységet értünk, melynek eredményeként beavatkoznak egy rendszer működésébe annak érde-

kében, hogy az abban végbemenő folyamatokat a kívánt módon fenntartsák, a kívánt módon megváltoztassák, illetve megállítsák. Ugyanakkor irányításról beszélhetünk akkor is, ha egy eddig nem létező rendszert létrehozunk és abban a szükséges folyamatokat megindítjuk.²

A tevékenységirányítás esetében a vállalkozás minősül rendszernek és a vállalkozásban végbemenő folyamatokat próbálja meg a kitűzött cél érdekében irányítani. Ahhoz, hogy a tevékenységirányítás a lehető leghatásosabban működjön a vállalkozás funkcionális területei között is megfelelő kapcsolatot kell kialakítani. Ezek a területek a következők: vezetés, pénzügy, számvitel, marketing, humánpolitika, tervezés.³

Minden egyes területre megfelelő rálátással kell rendelkezni, mivel a döntések minden területet érintenek akár közvetlenül, akár közvetve, ezen kívül a más területeken hozott döntések is visszahatnak a termelésre, működtetésre. Egy adott probléma vizsgálata sok esetben komplex – minden területre kiterjedő – vizsgálatot igényel, amelyet csak egy gondosan kiválogatott, megfelelő szaktudással rendelkező team tud – tudna – elvégezni. A termelés, szolgáltatás, vállalkozás működtetése keretében általában ilyen, több területre hatással bíró és több terület szaktudásából építkező döntéseket kell meghozni.

Ez a gyakorlatban az egyes tudományterületeken elsajátított tudás ötvözését és ennek a sokoldalú elméleti tudásnak a gyakorlatba való átültetését jelenti. A közgazdaság-tudomány és a gazdasági élet pragmatikus napi gyakorlatában is egyre világosabban felismerhetők azok az átfogó, több tevékenységet érintő szakterületek, amelyeknek a műveléséhez azzal a képességgel kell rendelkezünk, hogy integrálni tudjuk a részterületi ismereteket és hatásokat egy egységes, felsőbb rendű szerkezetbe, majd pedig e részek együttes hatását optimalizáljuk, annak az ismert megállapításnak az alapján, hogy vannak olyan estek, amikor az egy meg egy több mint kettő. Ezt a kombinatív eredménytöbbletet, illetve az ahhoz vezető módszert hívja a tudomány szinergia-effektusnak.⁴

A szinergia görög szó (synergia), amely a szervek együttműködését jelenti.⁵ A szinergizmus pedig az a jelenség, amikor különféle hatások egymást erősítik.⁶

A komplex tudás birtokában a tevékenységirányításban dolgozó vezetők is idejük legnagyobb részét a problémák megoldásával töltik el. A lehetséges megoldások, cselekvési változatok közötti választáskor döntéseket kell hozniuk. A döntések kategorizálását tekintve a leginkább elfogadott az alábbi besorolás:

- stratégiai,
- taktikai,
- operatív jellegű döntések.⁷

A stratégiai döntések a vállalkozás működésének főbb irányait megszabó, a célokat és eszközöket egymáshoz rendelő hosszabb távú döntések. Ezek közé tartozik a termelésmenedzsment területén a piaci szegmens kijelölése, a terméktípusok kiválasztása, a piaci részesedés meghatározása, a tőkebefektetések nagysága, a beruházási alternatívák közötti választás, üzemek, raktárházak helyének kiválasztása, telepítésük.

A taktikai döntések a vállalkozás működését a stratégia keretei között konkrétan szabályozó döntések, amelyek révén a vállalati vezetés biztosítja a termeléshez szükséges erőforrásokat és ezek hatékony felhasználását, abból a célból, hogy a vállalati stratégia célkitűzései megvalósuljanak. Ide tartoznak a munkaerőre, a készletek állományára, a pénzügyi, marketing és egyéb irányítási kérdésekre vonatkozó döntések.

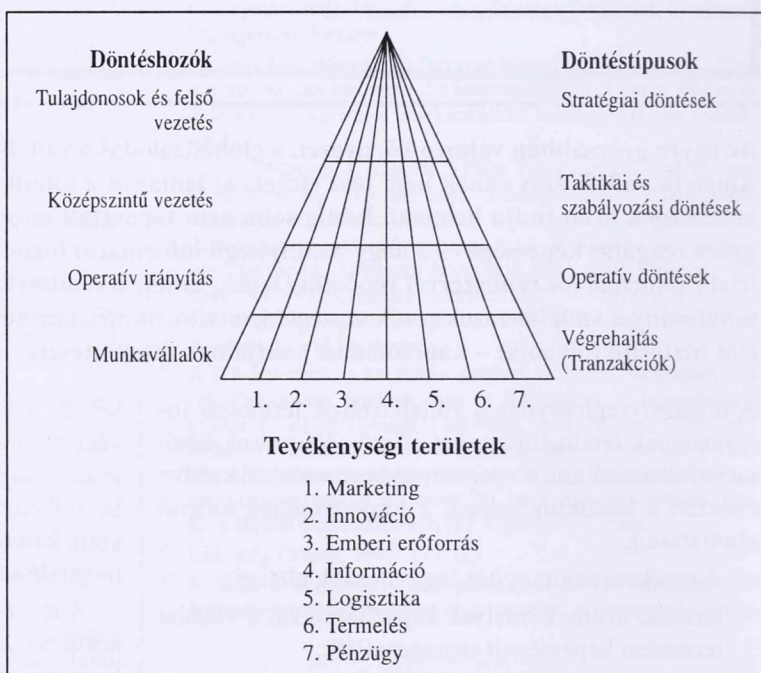
Az operatív döntések a tevékenységek konkrét irá-

nyítására vonatkoznak. Többek között itt említhetjük meg a megmunkálási sorrendek meghatározását, a munkafeladatok konkrét egységhez történő hozzárendelést, szállítási, anyagmozgatási feladatok kijelölését stb.⁸

A különböző időtávú döntések a vezetői hierarchia különböző szintjeihez kapcsolódnak. Ezek a döntések a hierarchia miatt egymásra épülnek, egymáshoz kapcsolódnak. (1. ábra)

1. ábra

Vezetői döntéshozatal hierarchikus és tevékenységi területek szerint⁹



A döntések meghozatalának folyamata – bármely szinten is hozzák – szinte mindig azonos lépéseket foglal magába. Ezek a következők:

1. A probléma feltárása és pontos megfogalmazása.
2. A megoldási lehetőségek kidolgozásához és vizsgálatához szükséges információk összegyűjtése, lehetőségek kidolgozása.
3. Választás a lehetőségek közül és megvalósítás.¹⁰

A problémák feltárásában és a megoldási lehetőségek vizsgálatához, valamint a lehetőségek közötti választáshoz nyújt nagy segítséget a tevékenység irányítás számára a számvitel.

A számvitel

„A számvitel az információigény kielégítésének egyik eszköze. Magában foglalja a megtörtént esemé-

nyek, illetve azok következtében kialakult állapotkoordináták megfigyelését, mérését, értékelését (átszámítását), feljegyzését, majd azoknak egy erre a célra létrehozott zárt rendszerben való feldolgozását (rendszerezés, összesítés) és végezetül az így nyert adatoknak a múlttal történő összevetését annak érdekében, hogy az érdekelték (a döntéshozók) az érdekeiknek megfelelő döntéseket a múltbeli történések alapján megalapozhassák.”¹¹

A számvitel alatt a definíció szerint érthetünk:

- adatfeldolgozási rendszert, valamint
- módszertant.

A számvitel mint információs rendszer

Mindenek előtt tisztázzuk az alapfogalmakat a továbbiak megértéséhez.

Az *információ* a gazdasági tevékenységben (folyamatban) minden olyan új ismeretet hozó adat, hír, amely – az eddigi ismeretek és tapasztalatok alapján – közvetlenül vagy megfelelően feldolgozva, elemezve, értékelve a vállalatban belüli, illetve kívüli környezet állapotváltozását jelzi és alkalmas a különböző döntések meghozatalának alátámasztására, a folyamatba, a rendszerbe történő beavatkozásra.¹²

Az *információs rendszeren* két egymással szorosan együttműködő részrendszert értünk, az adatfeldolgozási és a döntési rendszert. Az adatfeldolgozási rendszer keretében a működéshez, irányításához szükséges információk megszerzése, kódolása, tárolása feldolgozása és továbbítása történik. A döntési részrendszernek a feladata pedig az, hogy az adatfeldolgozási rendszertől szerzett információk alapján – közvetett vagy közvetlen módon – beavatkozik a folyamatba, a rendszer működésébe.¹³

A számvitel definíciójából is kitűnik, hogy megtörtént gazdasági eseményeket, múltbeli információkat dolgoz fel, így általában csak utólag, a gazdasági események megtörténte után tud képet adni a vállalkozásról. Ezek az információk jelentik a döntés alapját.

A számvitel mint információs rendszer különleges. Ennek magyarázata, hogy a vállalkozáson belül a számvitel mint funkcionális terület nem rendelkezik döntési joggal. A döntések előkészítésében, megalapozásában van óriási szerepe. Az előbb leírtak alapján megállapíthatjuk, hogy a számviteli tevékenység két fő funkciót foglal magába:

1. az információ feldolgozását és
2. az információ nyújtását.

A 2. ábra szemlélteti, hogy a vállalkozás minden egyes, különböző tevékenységet végző része kapcsolatot alakít ki egymással. A számviteli információs rendszer kiszolgálja a vállalkozás vezetőit is, valamint a tulajdonosok szervezeteit és a felügyeleti szerveket.

A számvitel nélkülözhetetlen a piac szereplői számára, ennek segítségével kaphatnak információkat a többi, piaci szereplő gazdasági, pénzügyi, vagyoni és jövedelmi helyzetéről. Ezek az információk alapozzák meg a különböző döntéseket.

Ugyanígy nélkülözhetetlen a számvitel a vállalkozás vezetői számára is, mivel felelős döntéseket a vállalkozásukra vonatkozóan csak úgy tudnak hozni, ha megfelelő mennyiségű és összetételű információ van a birtokukban. Ez azt jelenti, hogy a számviteli információ-rendszernek mind a belső, mind a külső információk igényeket ki kell elégítenie. Ez a folyamatos oda-vissza irányú információáramlás tartja életben a gazdaságot, valamint segít a vállalkozásoknak tájékozódni a megváltozott körülményekről és elősegíti az új körülményekhez való alkalmazkodást.

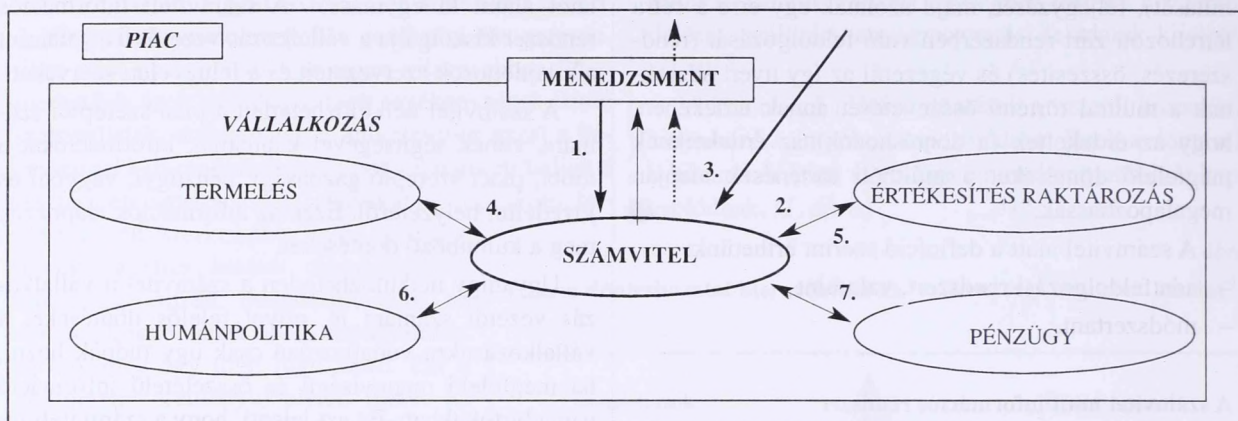
A számvitel tehát olyan módszertani és információs rendszer, amely a számviteli törvény előírásai szerint rögzíti a vállalkozásnál történt, illetve a vállalkozást érintő gazdasági eseményeket méghozzá oly módon, hogy a külső és belső információk igényeket maradéktalanul ki tudja elégíteni és ezáltal megbízható, valós összképet ad a vállalkozás vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetéről és jövőbeli terveiről. A számvitel megfigyelésének tárgya a gazdálkodó szervezet, alapvető mértékegysége a pénz, tevékenységét megszakítás nélkül, folyamatosan végzi, zárt rendszert alkot, automatikus ellenőrzést biztosít.

A számvitel fejlődése

A számvitelnek mint tudománynak és mint tevékenységnek is követnie kell a vállalkozások környezetében zajló változásokat. A rendszerelméleti közelítés alapján a számvitelnek a vállalkozást a teljességével, elemeivel, folyamataival, struktúrájával és környezetével együtt kellene tükröznie. Ez alapján sokkal szélesebb körű feladat hárulna a számvitelre, mint ami a számviteli törvény által sugallt definícióból következne.

A számvitelen belül a nemzetközi szakirodalomnak megfelelően elkülönítjük a pénzügyi számvitelt és a vezetői számvitelt. A pénzügyi számvitel főleg a külső érdekcsoportok ellenőrzési céljait szolgálja, a vezetői számvitel pedig elsősorban a vállalat vezetőit és ezáltal a mindennapi működés szerves részét képezi. (3. ábra)

A számviteli információs rendszer szemléltetése¹⁴



A 2. ábrán szereplő számok magyarázata:

Szám	Honnan	Hová	Mi történt?
1.	Menedzsment	Számvitel	Irányítás, belső szabályzók
2.	Piac	Számvitel	Számvitelre vonatkozó törvények (2000. évi C. törvény), rendeletek, előírások stb.
3.	Számvitel	(Menedzsment) Piac	Beszámolók, amelyek a menedzsment közvetítésével kerülnek közvetlenül vagy közvetve a piac szereplőjéhez
←...			
←	Számvitel	Menedzsment	Jelentések, elemzések, döntés előkészítést szolgáló adatok
4.	Termelés	Számvitel	Feldolgozandó bizonylatok küldése
	Számvitel	Termelés	Információ a termelés helyzetéről (Pl. raktárra vett késztermék)
5.	Értékesítés Raktározás	Számvitel	Feldolgozandó bizonylatok küldése
	Számvitel	Értékesítés Raktározás	Információ a raktári készletről, értékesített mennyiségről , fizetési fegyelemről stb.
6.	Humánpolitika	Számvitel	Feldolgozandó bizonylatok küldése
	Számvitel	Humánpolitika	Információ biztosítása a humánpolitikai költségek alakulásáról.
7.	Pénzügy	Számvitel	Feldolgozandó bizonylatok küldése
	Számvitel	Pénzügy	Információk biztosítása a pénzügyi tranzakciókhoz, főleg hitelkérelmekhez.

A pénzügyi és vezetői számvitel összehasonlítása¹⁵

Sor sz.	Pénzügyi számvitel	Vezetői számvitel
1.	A vállalkozásról szól.	A vállalkozásról szól.
2.	Meghatározott rendszerű, Magyarországon az 1991. évi XVIII. törvény szabályozza.	Belső szabályozók határozzák meg a rendszerét.
3.	A beszámolókat a vállalat gazdasági vezetői készítik.	Minden vezető által készített és használt.
4.	Tartalma: pénzügyi információk, éves beszámolók stb.	Tartalma: belső szabályozók által meghatározott.
5.	Információt szolgáltat belülrre és kívülrre.	Információt csak belülrre szolgáltat.
6.	Az információkat beszámolók összeállításához, befektetési döntések meghozatalához, hitelkérelmekhez stb. használják.	A vezetők konkrét gazdasági döntések megalapozásához, előkészítéséhez használják.

A vezetői számvitel területe az, amellyel a továbbiakban foglalkozunk, hiszen a táblázatban foglaltakból és az előzőleg leírtakból is kiderül, hogy a vállalkozások vezetőinek a tevékenységükhöz elengedhetetlen információt ez szolgáltatja. Tisztában kell lenni az-
al a ténnyel, hogy a vezetői számvitel munkájának alapját a pénzügyi számvitel keretein belül készített beszámolók, illetve a pénzügyi számvitel által szolgáltatott adatok alkotják. Feladata a vezetők belső információs igényének kielégítése, továbbá a gazdasági döntések előkészítése, alátámasztása. A vezetői számviteli rendszer legfontosabb tartalmi elemei:

- operatív kerettervezés rendszere (budgeting),
- költség- és teljesítményszámítási rendszer (cost accounting),
- beszámolási rendszer (reporting).

A tevékenységirányítás és a számvitel kapcsolódási pontjai

A termelési folyamat

A tevékenységirányítás és a számvitel első közös tényezője termelő vállalat esetében a termelési folyamat. A vezetés feladata a termelést érintő tényezők hatékony irányítása, a számvitel pedig a termelési folyamat és az azt érintő tényezők nyomon követését, a bekövetkezett változások rögzítését végzi. Nagyon vázlatosan a 4. ábra mutatja be a termelési folyamat modelljét.

A lakosság és a többi gazdasági szereplő a kiemelt gazdálkodó szervezettel mint szállító és mint vevő is

találkozhat a piacon. Ezen kívül a lakosság és a többi szervezet között is fennállhat a készletmozgási és pénzügyi kapcsolat, bár itt csak az információs kapcsolatot jelöltük. A lakosság mint munkavállaló is kapcsolatba kerülhet a kiemelt gazdálkodó szervezettel. A vállalkozáson belül látható, hogy főleg készlet-, és információáramlás megy végbe. A számvitel a vállalkozást érintő készlet-, és pénzmozgásokat követi és utólag rögzíti a számviteli bizonylatok alapján.

A tevékenységirányítás azonban nemcsak a jelenleg folyó termelési folyamatra hívja fel a figyelmet, hanem a beszerzés, a termelés és az értékesítés területén a lehetőségek vizsgálatára is. Vizsgálati horizontja szélesebb, mint a számvitelé, nemcsak a lehetőségek, hanem a folyamatok tekintetében is. Jobban a piachoz kapcsolja a vállalkozást, mint a hagyományos számvitel, amely a vállalkozáson belül kezdődik és a vállalkozáson belül is ér véget, hiszen feladata a vállalkozáson belül zajló és a vállalkozást érintő gazdasági események követése.

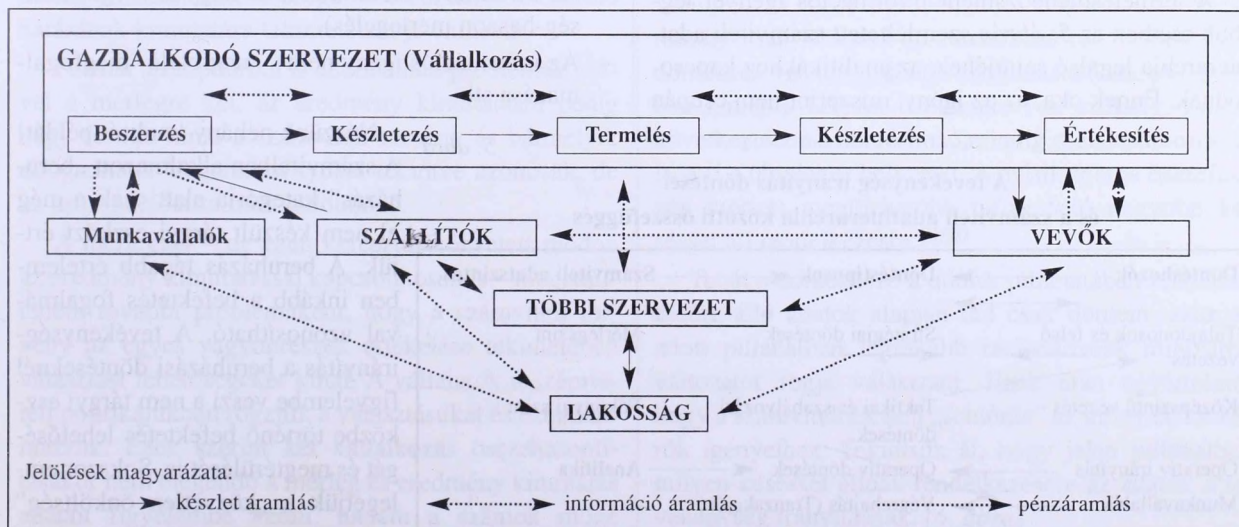
A számvitel az információáramlást nem tudja követni. Ezen tökéletlenségének ellensúlyozására alakult ki egy vezetési funkció, a controlling.

A controlling – funkcionális szempontból – a vezetés alrendszere, mely a tervezést, az ellenőrzést, valamint az információellátást koordinálja. A controlling célja, hogy fenntartsa a vezetés koordináló, reagáló és adaptációs képességét a vállalati célok megvalósítása érdekében.¹⁶

A controlling mint vezetési funkció kapcsolódik a tevékenységirányításhoz, ez utóbbi pedig a controllin-

4. ábra

A termelési folyamat modellje



gon keresztül kapcsolódik a vezetői számvitelhez mint az egyik információ- és módszertani forráshoz. Az áttekintés kapcsolatát az indokolja, hogy a controlling bizonyos vonatkozásban kiegészíti a számvitelt. A számvitelnek például nem feladata, hogy valamely üzleti tevékenység összes cselekményét láncszerűen rögzítse, ezek közül csak a számviteli értelemben vett gazdasági események kerülnek rögzítésre. Például nem feladata az ajánlat, illetve a megrendelés könyvelése.

Míg a számvitel a ténylegesen beérkezett anyagkészségek könyvelésénél kezdődik és a ténylegesen értékesített termékeknél, az érték kapott pénzösszeg könyvelésénél ér véget, addig a controllingnak az egyik kezdőpontja a potenciális vevők és a velük kapcsolatosan végzett vállalati funkciók, a másik a potenciális szállítók, míg a végpontjai a vevő által fizetett összeg beérkezése és a szállítói számlák kiegyenlítése.

A számvitelnél szélesebb körű információt nyújt a controlling, mivel nemcsak kiegészíti a le nem fedett funkciók nyomon követésével a számviteli információt, hanem azért is, mert függetleníti az információt a számvitel időbeni tagoltságától.

Számviteli kategóriák, adatok

A közös alap, azaz a termelési folyamat – értékelő lánc – nyomon követése ráirányítja a figyelmet a tevékenységirányítás által használt fogalmakra, kifejezésekre. A tevékenységirányítás a számvitel fogalmait, kategóriáit is alkalmazza. Ennek oka, hogy azonos a megfigyelt tevékenység. Konkrét példaként említhetők a készletgazdálkodásnál alkalmazott fogalmak: alapanyag, befejezetlen termelés, félkésztermék, késztermék.¹⁷

A termelésmenedzsment információs igényei legtöbb esetben az 5. ábrán szemléltetett számviteli adathierarchia legalsó szintjéhez, az analitikákhoz kapcsolódnak. Ennek oka, az az igény, miszerint nem csupán

értékatatok, hanem természetes mértékegységben kifejezett adatok is szükségesek a döntések meghozatalához. Természetesen ez korántsem jelenti azt, hogy az irányításhoz a másik két szinten található adatra nincs szükség. Éppen ellenkezőleg, a másik két szinten lévő adatállomány is fontos és szükséges. Ha össze lehetne párosítani a meghozott döntéseket és a számviteli adatszinteket, akkor az 5. ábrán látható összefüggést írhatnánk fel.

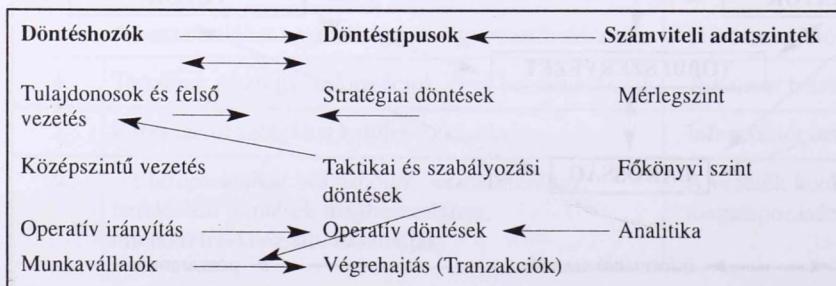
A két terület együttes szemrevételezése indokolt az eltérések oldaláról, mivel a tapasztalt problémák összefüggnek. A számvitel nyelvezetét meglátásom szerint minden vezetőnek el kell sajátítania ahhoz, hogy a számvitel által a döntésekhez szolgáltatott adatokat értelmezni tudja. Ezáltal észre fogja venni, hogy az egyes területeken ugyanannak a fogalomnak más és más a jelentése, értelmezése – szűkebb, tágabb vagy teljesen eltérő. A számviteli nyelvezet pontos fogalmazásra „kényszeríti” az alkalmazóját. Csak a pontosan megfogalmazott információs igény elégíthető ki teljes mértékben. Elgondolkodtat az is, hogy mi lehet az oka annak, ha egy vezető nem jut elegendő információhoz. A lehetséges okok az alábbiak, a teljesség igénye nélkül:

- A kért információt a vállalkozásnál nem tudják szolgáltatni, mivel nincs és nem is állítható elő (ha vállalkozáson kívülről beszerezhető, akkor kielégítővé válhat).
- A lehetőség meg van a szolgáltatásra, csak eddig nem kérték (a jövőben szolgáltatni fogják).
- Az információval rendelkezik a vállalkozás valamelyik területe, de annak aki kérte nincs hozzáférése (ha a hozzáférést engedélyezik, akkor megkapja, de titkos is lehet).
- Az információ előállítható, de nagyon drága (költség-haszon mérlegelés).
- Az információs igény nem megfelelő megfogalmazása stb.

5. ábra

Nézzünk néhány konkrét példát! A számvitelben alkalmazott „beruházás” kategória alatt csak a még el nem készült tárgyi eszközt értjük. A beruházás tágabb értelemben inkább a befektetés fogalmával azonosítható. A tevékenységirányítás a beruházási döntéseknél figyelembe veszi a nem tárgyi eszközbe történő befektetés lehetőségét és megtérülését is. Sokszor emlegetjük a „közvetlen önköltség”

A tevékenység irányítás döntései és a számviteli adathierarchia közötti összefüggés



kategóriáját is. A közvetlen önköltség a számvitelben megfelel a szűkített önköltség kategóriájának. A kalkulációk során elképzelhető a teljes önköltségig történő felosztás, de a könyvelésben ez ritkán szerepel. A „tényleges beszerzési ár” kategóriája szintén vitára adhat okot. A törvény meghatározza az eszközök beszerzésekor kimutatható tényleges beszerzési ár összetevőit. Ez az ár nem egyezik meg az eszközért ténylegesen kifizetett összeggel. Annál alacsonyabb érték, mivel nem tartalmazza a visszaigényelhető általános forgalmi adót, az aktiválás után felmerült költségeket (pl. az eszköz finanszírozásához felvett hitel kamata). Az eszköz finanszírozásánál viszont figyelembe kell venni, mivel a pénzügyi fedezetet erre is meg kell teremteni.

Az „eredmény” fogalom a számvitel szempontjából nem egzakta kategória. Ennek oka többek között az eredmény kimutatásban megnevezett és számszerűsített többféle eredménykategória. Például: üzemi (üzleti) tevékenység eredménye, pénzügyi műveletek eredménye, rendkívüli eredmény, adózás előtti eredmény, adózott eredmény, mérleg szerinti eredmény. (Megjegyzés: bármelyik eredménykategória lehet nyereség és veszteség.) Tehát, ha a vezető kíváncsi valamelyikre, akkor azt pontosan meg kell neveznie.

A mérleg és az eredmény kimutatás mint a számviteli információs hierarchia legfelső szintjén található kimutatások a vállalkozás egy adott időpillanatra – fordulónapra – vonatkozó képét mutatják. Tovább bonyolítja a helyzetet, a mérlegkészítés időpontjának megválasztási szabadsága. A probléma főleg az egyik évről a másikra áthúzódó események – pl. előző évre járó kamat, előző időszakot érintő költségek utólag kiszámlázott összege – eredményt módosító hatásának kimutatása tekintetében jelentkezik.

Formai szempontból is adódhatnak problémák, mivel a mérlegre két, az eredmény kimutatásra pedig négy formát kínál a számviteli törvény és bármelyik elfogadható. Végeredményüket tekintve azonosak, de az információtartalmuk különböző.

A mérleggel – de ezen keresztül közvetett módon az eredmény kimutatással kapcsolatosan is – megemlíteném további problémaként, hogy a számviteli törvény az egyes vagyonrészek értékelése tekintetében választási lehetőségeket kínál. A vállalatok a számviteli politikájukban rögzítik a választásukat és ezt alkalmazzák. Ezek szerint két vállalkozás összehasonlításakor nem elegendő a mérleg és eredmény kimutatás adatait figyelembe venni, hanem a számok mögé

nézve az értékelési módszerekre is oda kell figyelni, mivel a különböző értékelési módszerek különböző időszaki eredményre vezetnek általában.

Az idő

Az időnek egyre nő a szerepe a vállalatok életében. Új erőforrás, mind a „külső” reakcióidő, amellyel a vállalat válaszolni tud a környezete kihívásaira, mind a „belső” átfutási idő, amely a vállalati működés egyes fázisai (pl. a fejlesztés, a termelés, az értékesítés fel-futása stb.) között telik el.¹⁸

A tevékenységirányítás és a számvitel is bizonyos idő alatt elvégzett, elvégezhető feladatok összességéből áll. Míg a számvitelben állandóan visszatérő tevékenységekről van szó, addig a tevékenységirányítás területén ritkán találkozhatunk szakaszosan vagy azonos módon ismétlődő tevékenységekkel. A számvitel mint információt szolgáltató késlekedése késleltetheti a másik területet, ebben az esetben a tevékenységirányítást. Ez a tény egyre inkább előtérbe állítja a két terület idővel kapcsolatos eltérő felfogását is. Másrészt mindkét tevékenység felhasznált és feldolgozott információiban nagy szerepe van az időnek. Gondoljunk a tevékenységirányítás által meghozott különböző időtávú döntésekre, vagy a számviteli rendszer által rögzített gazdasági események időbeni követésére és a döntésekhez biztosított információk időbeni érvényességére.

A számvitelt múlta orientált tevékenységnek tartjuk. A jellegzetes és minden vállalkozás által kötelezően alkalmazott pénzügyi számvitel tényleg ilyen. Mint azt már előzőleg láthattuk a vezetői számvitelre teljes egészében ez nem mondható el. A helyzet azonban bonyolultabb, mint ahogy első látásra hinnénk. Induljunk ki abból a problémából, hogy az információ mindig csak késéssel áll rendelkezésre. Az optimális döntéshez viszont a döntés meghozatalának pillanatában fennálló helyzet ismeretére van szükség. Ennek következtében a döntéshozó mindig csak korlátozottan ismeri a tényleges helyzetet. A másik fontos összefüggés szerint: megbízhatóbb információ nagyobb késéssel áll rendelkezésre.^{19/20}

Tehát a döntéshozó a döntés pillanatában rendelkezésre álló adatok alapján tud csak dönteni, azaz az adott pillanatban leginkább racionálisnak minősített változatot fogja választani. Ezek után egyértelmű, hogy a számvitelnek kell „felnőnie” az információt kérők igényeihez. Tekintsük át, hogy jelen pillanatban milyen késéssel állnak rendelkezésre az adatok a tevékenység irányításnak. (6. ábra)

Az egyes információtipusok „elérhetősége”²¹

Információ	Tartalma (Mire vonatkozik?)	Késés
Hosszú távú terv (Long Range Plan)	Egy évnél távolabbi jövő	Nincs
Közép távú terv (Medium Range Plan)	Fél évtől 18 hónapig terjedő jövő	Nincs
Rövid távú terv (Short Range Plan) ²²	Egy naptól néhány hétig terjedő jövő	Nincs
Előrejelzés (Forecast)	A közeli jövő	Nincs
Várható (Outlook)	Részben a múlt, részben a jelenre, részben a közeli jövőre	1-3 negyedév
Tény (Actual)	Egy elmúlt időszakra	1 év vagy annál több
Jelenlegi (Now)	A mai napra	1 naptól 1 hónapig

Látható, hogy a tervadatoknál nincs késés, de az olyan adatoknál, ahol a múlt valamilyen szinten említésre kerül a késés egy naptól az egy évig, sőt még azon is túl terjedhet. Sajnos a késés meglátásom szerint nem szüntethető meg teljesen, de lerövidíthető. Ezt segíthetné egyrészt a vállalat által előírt jelentéskészítési, feldolgozási munka ütemezési határidők, valamint a megfelelő információ továbbítási és lekérdező rendszerek. Az információ elérhetőségét segítheti egy központi adatbázis kialakítása is, amely esetében az információt minél gyakrabban kell megújítani. A tervezés és a tervek folyamatos igazítását és pontosítását is elősegítheti egy ilyen rendszer. A másik „gyógyír” a számvitel kiterjesztése lenne rövid távú tevékenységből a stratégiai tevékenység felé.

Megoldást nyernek a problémák?

1996-ban a Magyar Tudományos Akadémia Pénzügytani Bizottsága ülést tartott, fő témája a mikrogazdasági egységek versenyképessége és az azzal kapcsolatos számviteli információk, valamint annak korlátai voltak. Ennek a tanácskozásnak az eredményéből ragadnék ki néhány megállapítást.

„A versenyképességet közvetlenül érintő számviteli adatok az esetek többségében az analitikus nyilvántartásokból nyerhetők. A verseny és azzal együtt a gazdasági pozíció a piacon dől el, ezért gyakorlatilag képtelenség, hogy bármely vállalkozás tartósan fennmaradjon megújuló versenyképesség nélkül. Ez utóbbi kritériumtára azonban folyton változik, ezért minden vállalkozás elsődleges feladata a versenyképesség következetes vizsgálata. ...”²³

A számvitel, mint láttuk sok esetben nem tudja ki-elégíteni teljes mértékben a tevékenység irányítás in-

6. ábra formációs igényét sem. Ezen tökéletlenségének ellensúlyozására alakult ki egy menedzsmentfunkció – amely az információ áramoltatását a vezetési tevékenységek közé emelte –, amelyet controllingnak neveznek. Manapság a magyar vállalkozások szervezeti egységei között is megtalálható ez a funkció. Meglátásom szerint azonban még csak néhány cég használja ki a benne rejlő lehetőségeket, a többi szinte „státusszimbolumként” kezeli.

A vezetők többsége – beleértve a felsővezetőket is – hajlamos arra, hogy minden figyelmét a jelenre és a közeljövőre fordítsa. Látómezejüket főképpen a már meglévő piacok, vevők, technika, versenytársak, lehetőségek, előnyök és hátrányok töltik ki. Az előrelátó vezető igyekszik meghatározni azokat a főbb tényezőket, amelyek a jövőbeni környezetre hatással lesznek.²⁴

Itt utalnék egy fontos megállapításra, amit Robert N. Anthony a következő módon fogalmazott meg:

„A menedzsment kontroll az a folyamat, amely során a vezetők úgy befolyásolják a szervezet többi tagjának magatartását, hogy azok megvalósítsák a szervezet stratégiáit.”²⁵ A menedzsment kontroll fogalma a vezetői szempontú közelítés szerint megfelel a controlling fogalmának.²⁶

Ez a definíció is rávilágít arra, hogy az operatív, illetve a rövid távú döntések megalapozásáról a hangsúly áttevődött a stratégiai hadszíntérre. Ezt a hatást, még akkor is, ha közvetett módon érvényesül a számvitelnek is követnie kell. Arra már rámutattam az előzőekben is, hogy a hagyományos – magyar vállalkozások által értelmezett és használt – számvitel a szervezetek belső tevékenységeire koncentrál, nem foglalkozik a vállalkozás versenytársainak és környezetének az elemzésével.

Ebből a felismerésből indult el a stratégiai irányvonalú fejlesztése a controllingnak és ezen keresztül a vezetői számvitelnek. A globális versenyelőny öt kritikus tényezője: az üzleti stratégia, a gyártási stratégia, a költségkontroll, a fogyasztói elégedettség és a fejlett (progresszív) technológia.²⁷ A stratégiára fókuszált számvitel a költséget mint versenyelőnyt állítja a középpontba, és ezt vizsgálja a meglévő és a potenciális termékszerkezetekre, valamint a jelenlegi és lehetséges versenytársak vonatkozásában.²⁸

* * *

Természetesen jelen elemzés minden oldalról nem vállalkozhatott a probléma körüljárására. Az azonban megállapítható, hogy a két vizsgált terület között fel-lehetők kapcsolódási pontok, amelyekről remélem sikerült vázlatos képét adnom, és ezáltal rávilágítani a számvitel és a tevékenységirányítás kapcsolatára. A kapcsolódási pontokon felmerült problémákra és azok részleges vagy teljes megoldására vonatkozóan a jövő hozhat teljes megoldást. Az egyes területek, így az általam vizsgált két terület is folyamatosan változik, fejlődik. A fejlődés pedig mindig újabb és újabb kapcsolatokra és problémákra irányítja rá a figyelmet.

Lábjegyzetek:

- 1 Vörös, József (1991): Termelés management. Janus Pannonius Egyetemi Kiadó Pécs, p. 9-10.
- 2 Deák, Ibolya – Paál, Éva (1995): Számvitelszervezés és vezetés. Perfekt Rt., Budapest, p. 23.
- 3 Krajewski – Ritzman (1996): Operations Management Addison-Wesley Publishing Company, p. 17-18.
- 4 Tartsay, Vilmos (1995): A szinergia virágba borulása. Menedzserpiac szeptember 14. p.22.
- 5 Bakos, Ferenc (1978): Idegen szavak és kifejezések szótára. Akadémiai Kiadó Budapest, p. 789.
- 6 Egyetemes Lexikon Officina Nova Kiadó Belgium, 1994. p. 880.
- 7 Lásd pl. Chikán Attila (1992): Vállalatgazdaságtan KJK, Budapest, p. 249-250.
- 8 Felhasználva: Vörös József (1991): Termelés management. Janus Pannonius Egyetemi Kiadó Pécs, p. 11-14.
- 9 Chikán Attila (1992): Vállalatgazdaságtan KJK, Budapest, p. 250. 1. ábra
- 10 Krajewski – Ritzman (1996): Operations Management Addison-Wesley Publishing Company, p. 16.
- 11 Baricz Rezső – Róth József (1994): Könyvviteltan, Aula Kiadó, Budapest, p. 5-6.
- 12 Papp László (1979): A könyvviteli információs rendszer elméleti kérdései. Tankönyvkiadó
- 13 Chikán Attila (1992): Vállalati gazdaságtan, KJK-Aula Kiadó
- 14 Budai Eleonóra (1995): Számviteli ismeretek, Corvinus Kiadó, p. 13-14.
- 15 Budai Eleonóra (1995): Számviteli ismeretek, Corvinus Kiadó, p. 22.
- 16 Peter Horváth (1993): Controlling : a sikeres vezetés eszköze. KJK. Budapest, p. 14.
- 17 Lásd pl.: Krajewski – Ritzman (1996): Operations Management, Addison-Wesley Publishing Company, p. 519.
- 18 Hoványi Gábor (1995): A vállalat és környezete az ezredfordulón – a menedzser szemével. Közgazdasági Szemle, 10. szám, p. 958.
- 19 Boda György (1992): Kiindulópontok üzleti terv készítéséhez. Vezetéstudomány, 12. szám, p. 51.
- 20 Megjegyzés: Ez nem új felfedezés, Herbert Simon a korlátozott racionalitásról írott értekezésében már leírta ugyanezt.
- 21 Felhasználva és kiegészítve: Boda György (1992): Kiindulópontok üzleti terv készítéséhez. Vezetéstudomány, 12. sz. p. 51.
- 22 A besorolásnál Chase – Aquilano (1993): Production and Operation. Management, Irwin,
- 23 11.1. Overview of manufacturing planning activities 546. oldalán található osztályozását használtam fel.
- 24 Ladó László (1996): Versenyképesség és számviteli megítélés. Számvitel és könyvvizsgálat, 9. szám
- 25 Stephen C. Harper (1991): Visionary leadership: Preparing today for tomorrow's tomorrow. Industrial Management, 2. sz. p. 13-18.
- 26 Robert N. Anthony (1988): The Management Control Function. Harvard Business School Press, Boston
- 27 Bodnár Viktória (1997): Menedzsment kontroll, controlling, vezetői számvitel. Nemzetközi elmélet és gyakorlat – hazai tapasztalatok A controlling vezetési megközelítése Vezetéstudomány, 5. szám, p. 5.
- 28 Rupert Booth (1992): The new competitive order, Management Accounting, November, p. 34.